

Abuso do poder fiscal

Autora: Liana Maria Taborda Lima

Advogada, Especialista em Direito
Aduaneiro,

membro da Associação Fiscal
Portuguesa, Lisboa, Portugal

Publicado na Edição 25 - 29.08.2008

Introdução

A antítese da democracia é o abuso de poder e a salvaguarda da democracia é a Constituição de um país. Na constituição, precisamente por ser o resultado de um processo político e a base do ordenamento jurídico, a noção de soberania política se converte em supremacia jurídica. Se salvaguardam assim tanto os direitos fundamentais dos cidadãos frente a qualquer intromissão, privada ou pública, que possa ameaçar-lhes, como o espaço público em que devem dirimir-se tais conflitos. Com as constituições as liberdades assumirão o significado de direitos; configurando-se como limites à ação do poder soberano. Por isso, resulta evidente que, no mundo contemporâneo, não cabe uma constituição não democrática.

Essa centralidade de direitos está presente, como é sabido, no pensamento de quem ao final do século XVIII elaborou as primeiras declarações de direitos e as primeiras constituições. E, ainda que mais de dois séculos tenham transcorrido, a preocupação em garantir juridicamente a liberdade dos cidadãos frente ao poder público se mantém, e, com o desenvolvimento doutrinário do direito constitucional moderno, essa preocupação desbordou das construções dos primeiros constitucionalistas, para questões como a eficácia jurídica dos direitos reconhecidos constitucionalmente, a dimensão objetiva e institucional desses direitos, sua eficácia nas relações entre particulares e o poder público, a noção do conteúdo essencial das teorias sobre os limites internos ou externos dos direitos são, para citar apenas alguns, problemas nucleares de nosso tempo.

Entre essas novas questões surgidas no âmbito da teoria geral dos direitos fundamentais, ocupa um lugar importante aquela relativa à titularidade pelas pessoas jurídicas. A necessidade desse reconhecimento expresso advém da imposição pelo Estado de restrições a determinados direitos fundamentais da pessoa jurídica, os quais, quando aviltados, por certo, redundam em danos às pessoas físicas envolvidas. Coloca-se, aqui, oportuna a visão de Recaséns Siches,⁽¹⁾ ao dizer que “uma norma jurídica é um pedaço

de vida humana objetivada”, bem como a conclusão de que a carência de preceitos constitucionais elencando os direitos fundamentais das pessoas jurídicas favorece o abuso do poder do Estado sobre as mesmas.

A questão apresenta-se complicada na medida em que o Estado é constituído de uma série de poderes, os quais lhe conferem soberania. E, dentre esses poderes, se encontra o exercício do poder administrativo fiscal, que, não raras vezes, acaba por afrontar tais preceitos fundamentais, criando uma tensão jurídica relevante, a qual será objeto do presente estudo.

O momento histórico mundial, e não se excetua o Brasil, tem assistido a uma série de abusos e desvios do poder, todos sob o manto da pseudolegitimidade ao combater atos terroristas, crimes de evasão de divisas, de lavagem de dinheiro e outros de ordem internacional. Algo que nos remete à Tocqueville,⁽²⁾ ao identificar dois grandes perigos que ameaçavam a democracia: de um lado, a tirania da maioria e, de outro, o despotismo do Estado. Esses males ocorrem quando a maioria ou o Estado não respeita os procedimentos formais ou cautelas que a própria soberania de um povo, ao sancionar o pacto constitucional, se rodeou para evitar precisamente esse vai-e-vem de conjunturas, inclusive majoritárias, ou de momentos emocionais regidos mais pela demagogia que pela vontade racional de convivência.

O princípio da constitucionalidade exige que a Norma Maior seja respeitada independente da conjuntura social ou política, pois a Constituição, uma vez que fixa limites formais, tem vocação à permanência.

Não se pode perder de foco que os direitos fundamentais da pessoa física ou jurídica e a separação dos poderes seguem sendo os pilares de todo o sistema democrático garantido pela Constituição. Essa vinculação entre soberania popular e supremacia constitucional situa-se em primeiro plano à tensão anteriormente apontada. Porque a Constituição como norma suprema do Estado submete a todos, governo e cidadão, e a todas as demais normas.

Abordaremos o exercício do poder fiscal por parte do Estado e o limite que separa a discricionariedade administrativa da arbitrariedade. O objetivo é demonstrar que a atuação do Fisco é necessária e legítima, mas não pode lesionar os direitos e garantias consagrados na Constituição Nacional. Sem demérito à função fiscalizatória do Estado, é preciso considerar que o interesse do Fisco, ainda que legítimo, não pode pôr em risco interesse, não menos legítimo, dos cidadãos e das empresas.

Reflexões históricas

A valorização do Estado democrático de direito só poderá se dar de maneira completa se fizermos uma digressão histórica que nos remeta ao longo caminho percorrido pelo homem para ver seus direitos e liberdades reconhecidos na Lei. O objetivo é iniciar esta exposição demonstrando a definição do Estado Democrático de Direito, através de duas vertentes, a histórica e a teórica, nas quais estão contidas as idéias e as mudanças de paradigma que mobilizaram os jusfilósofos de diferentes períodos, frente aos sucessos e processos efetivos que marcaram a origem da legalidade moderna.

Observa-se que antecede a era cristã a preocupação com o Poder, nessa época os gregos ao tratarem das teorias e organizações do Estado, já cuidavam de definir o estado tirânico. Aristóteles, em *Política*, concluiu "...que é necessário admitir, em princípio, que as ações honestas e virtuosas, e não apenas a vida comum, são a finalidade da sociedade política", demonstrou que "De um lado existe o caráter puro e sadio da organização política, de outro, sua forma viciada e corrompida, ocorrendo o primeiro quando a autoridade suprema (individual ou coletiva) é exercida em benefício do interesse social; e o segundo, chamado degeneração, quando prevalece o interesse particular". E concluiu o filósofo grego que as formas "corrompidas" do poder são aquelas cujos desvios não são desejáveis e são definidas como a tirania, segundo Aristóteles a pior de todas, equivalente ao que mais tarde se chamará também autoritarismo, a oligarquia, que é a degeneração da aristocracia, ou os desvios ocasionados pela aristocracia no momento em que tende a se perpetuar no poder, a democracia, considerado de todos os governos degenerados o "mais tolerável".**(3)**

Como se vê, o conceito de Democracia já existia, mas o Poder era focalizado como algo uno, que residia na figura do governante e mantendo-se permissionário do saber teológico, uma vez que Estado e religião caminhavam paralelos, tanto na política antiga como na medieval, até inaugurar-se a modernidade cujos pensamentos de Maquiavel**(4)** foram decisivos.

Na obra de Maquiavel ocorre uma ruptura do poder temporal com o poder espiritual. Segundo ele, o conceito de Poder é sinônimo ao de Política, priorizando o agir político autônomo da ética, concentrado nas mãos da instituição política que se exterioriza na figura do Soberano. O príncipe deverá ser capaz de compreender o jogo político efetivo e identificar as forças do conflito a fim de agir com eficácia. Para Maquiavel, a política requer a lógica da força e é impossível governar sem fazer uso da violência.**(5)**

Em nosso entender, quando Maquiavel centralizou o Poder e excluiu a ética e a religião, empregando poder como sinônimo de política, criou um vácuo que fundou o prenúncio do seu desencantamento com as instituições representativas, um dos temas extensamente explorados pelos pós-modernos, como se verá a seguir.

Distanciando por mais ou menos um século da já referida obra "O Príncipe", temos outra célebre obra que trata do Poder, chamada de "O Leviatã", de 1650, do pensador britânico Thomas Hobbes.**(6)** Viviam-se na época da afirmação da monarquia absolutista, e tanto este quanto Maquiavel defenderam, de maneiras diversas, o reforçamento do poder do Estado.

Para Hobbes, em princípio todos os homens são iguais, se encontram em um estado natural em que existe uma guerra de todos contra todos, se dois homens desejam a mesma coisa e não podem obtê-la, ambos se tornam inimigos e tratam de aniquilar-se. Para o autor, não haveria nem segurança da própria vida.

E a única possibilidade apresentada por Hobbes para solver esse conflito é a eleição de um homem ou uma assembléia que represente sua personalidade, ao qual todos deverão submeter suas vontades, se trata de uma unidade real constituída entre os demais. O soberano não precisa dar satisfações de sua gestão, sendo responsável apenas perante Deus, "sob pena de morte eterna". Não submetido a qualquer lei social, o soberano absoluto é a própria fonte legisladora. A obediência a ele deve ser total, a não ser que ele se torne impotente para assegurar paz durável e prosperidade. A fim de cumprir sua tarefa, o soberano deve concentrar todos os poderes em suas mãos: "Os pactos sem a espada não passam de palavras".

Vamos abrir um parêntese para comentar que tanto Hobbes como Maquiavel fortalecem o Estado concentrando o Poder de maneira ilimitada na mão do soberano. Ocorre que, provavelmente, ao elaborarem suas teorias na conjuntura política que viviam, não imaginavam que a alta concentração de poder poderia gerar o terror e até que ponto poderia chegar a maldade humana. Veja que, na França, a Primeira República é a do terror e da guilhotina. E, em termos mundiais, a palavra Democracia só se tornou positiva a partir da guerra contra Adolf Hitler (1889-1945). Desde então, quase ninguém se atreve a ser contra a Democracia, fecha parênteses.

Eis que surge um filósofo que, podemos afirmar sem medo de errar, plantou a semente do Estado Democrático de Direito, qual seja John Locke,**(7)** que, mesmo sendo contemporâneo de Thomas Hobbes, ao contrário deste, é liberal e tem convicções parlamentaristas. As teses de Locke germinaram e frutificaram e estão na base das democracias liberais. A concentração do poder na figura de um governante veio

arrefecendo lentamente, fazendo eco cada vez mais forte os pensamentos de Locke. A influência de suas obras foi tamanha que, no século XVIII, os iluministas franceses foram buscar em suas composições literárias as principais idéias responsáveis pela Revolução Francesa. Veja que o próprio Montesquieu**(8)** inspirou-se em Locke para formular a teoria da separação dos três poderes. A mesma influência encontra-se nos pensadores americanos que colaboraram para a declaração da independência americana em 1776.

Para Locke, "os homens são iguais e independentes no estado de natureza e senhores absolutos de sua pessoa e de seus bens. Porém, são inseguros nesse estado de natureza devido a serem atropelados pelo resto dos homens. Portanto, se reúnem para renunciar a esse poder natural e entregá-lo a comunidade para obter a segurança almejada. Assim se constitui a sociedade civil e política".

Assim, John Locke destaca-se pela sua teoria das idéias e pelo seu postulado da legitimidade da propriedade inserido na sua teoria social e política. Para ele, o direito de propriedade é a base da liberdade humana e o governo existe para proteger esse direito.

Muito influenciada por Locke, surge a política de Montesquieu, exposta no Espírito das Leis,**(9)** como essencialmente racionalista. Ela se caracteriza pela busca de um justo equilíbrio entre a autoridade do poder e a liberdade do cidadão. Para que ninguém possa abusar da autoridade, "é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder". Daí a separação entre poder legislativo, poder executivo e poder judiciário e a importância histórica desse pensador.**(10)**

Como se vê, o iluminismo é marcado pelo vigor da teoria política e intensa discussão sobre novos ordenamentos, destacando-se, entre tantos outros já citados, Jean-Jacques Rousseau,**(11)** que, igualmente a Montesquieu, tentava levar em conta nas suas formulações outros elementos constituintes da organização política, tais como a dimensão e a extensão dos estados. Dizia ele: "Onde cessa o vigor das leis e a autoridade de seus defensores, não pode existir segurança ou liberdade para ninguém". Suas obras foram fundamentais ao entendimento do que conhecemos por Estado moderno, divergindo dos outros contratualistas pela exigência da participação direta do povo no ato legislativo.

A importância dos pensamentos de Rousseau ao tratar de abuso de poder do Estado é evidente, uma vez que já tinha de forma embrionária o pensamento contemporâneo, considerando a liberdade um direito e um dever ao mesmo tempo. Dizia ele: "...todos nascem homens e livres"; "a liberdade lhes pertence e renunciar a ela é renunciar à própria qualidade de homem"; (...) "O princípio da

liberdade é direito inalienável e exigência essencial da própria natureza espiritual do homem”.

O contrato social, para Rousseau, é "Uma livre associação de seres humanos inteligentes, que deliberadamente resolvem formar um certo tipo de sociedade, à qual passam a prestar obediência mediante o respeito à vontade geral." O "Contrato social", ao considerar que todos os homens nascem livres e iguais, encara o Estado como objeto de um contrato no qual os indivíduos não renunciam a seus direitos naturais, mas, ao contrário, entram em acordo para a proteção desses direitos, em relação aos quais o Estado é criado para preservar. O Estado é a unidade e como tal expressa a "vontade geral", porém essa vontade é posta em contraste e se distingue da "vontade de todos", a qual é meramente o agregado de vontades, o desejo acidentalmente mútuo da maioria.

No que tange à propriedade privada e ao poder do Estado,(12) considerou certo que o direito de propriedade é o mais sagrado de todos os direitos dos cidadãos e mais importante, de certa forma, que a própria liberdade. É preciso relembrar aqui, insistiu, que o fundamento do pacto social é a propriedade, e sua primeira condição, que cada qual se mantenha no gozo tranqüilo do que lhe pertence. Em outro escrito, incluído entre os seus Fragmentos Políticos, o grande genebrino chegou mesmo a afirmar que, fundando-se todos os direitos civis sobre o de propriedade, assim que este último é abolido nenhum outro pode subsistir. A justiça seria mera quimera, o governo, uma tirania, e, deixando a autoridade pública de possuir um fundamento legítimo, ninguém seria obrigado a reconhecê-la, a não ser constrangido pela força.(13)

Foi grande a repercussão política que tiveram as idéias de Rousseau na França. Os já mencionados princípios, de liberdade e igualdade política, formulados por ele, constituíram as coordenadas teóricas dos setores mais radicais da Revolução Francesa e inspiraram sua segunda fase, quando foram destruídos os restos da monarquia e foi instalado o regime republicano, colocando-se de lado as idéias do liberalismo de Voltaire(14) e mesmo de Montesquieu.(15)

No intuito de reconstituir, de maneira objetiva, a trajetória percorrida pelo Direito Constitucional, abre-se um paralelo entre a Europa e a América, a qual contava com o estadista Benjamin Franklin, imensamente popular em Paris e que disseminava ao velho continente as notícias do que ocorria nos EUA, no que foi seguido por Thomas Jefferson, seu sucessor e futuro presidente. A fascinação dos europeus pelas idéias, de descentralização do poder do Estado e de respeito às liberdades individuais, pregadas na América, aparecem no livro "A Democracia na América", do filósofo e historiador francês Alexis De Tocqueville,(16) cuja disseminação contribuiu para

aumentar o interesse na experiência norte-americana, particularmente o federalismo e a revisão judicial.

Aos olhos de Tocqueville, a democracia consistia no impulso irresistível da igualdade que levaria ao nivelamento das condições. Nesse movimento, segundo ele, inscrever-se-ia não apenas a sociedade americana, mas sim toda a humanidade.**(17)** Sobre a democracia dizia: “é universal, durável, foge dia a dia à interferência humana; e todos os acontecimentos, como todos os homens, servem ao seu desenvolvimento”. Tocqueville atribui à democracia um significado sagrado que lhe inspirou, segundo confessa, uma espécie de “terror religioso”. Para ele, “querer deter a democracia seria como lutar contra o próprio Deus, e só restaria às nações acomodar-se ao estado social que lhes impõe a Providência”.

Nesta fase, a ressonância dos ideais de liberdade e limite de poder do Estado aparece claramente na Assembléia Nacional da França que debateu a primeira constituição do país, onde setores moderados e radicais citaram exemplos da experiência das constituições estaduais dos EUA, principalmente as dos Estados de Massachusetts e da Pensilvânia,**(18)** bem como inspirada na Declaração de Independência Americana (1776), tem origem a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), sintetizando em dezessete artigos e um preâmbulo as liberdades e os direitos fundamentais do homem. Para não enfadar o nobre leitor, transcrevemos um único artigo, merecedor de aplausos: “Art. 4º A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Esses limites apenas podem ser determinados pela lei.”

A rota histórica que traçamos nos permite concluir que começava a esboçar-se o perfil do futuro Estado Democrático de Direito, ora de maneira mais proeminente, ora abafado pelos reveses da conjuntura histórica e política, mas, ainda que rudimentar já existia.

Não se pode deixar à margem os apontamentos de Hans Kelsen:**(19)** tinha ele que o ser e o dever-ser confundiam-se em uma mesma tipologia, e o direito posto é o direito do soberano, valendo dizer que é o direito do mais forte – daquele que detém o poder pela força – e com ele institui o conjunto normativo necessário para perpetuação da condição soberana de quem controla o poder, inclusive com a validação que este sistema normativo lhe proporciona. Autor da obra clássica intitulada Teoria Pura do Direito, na qual o Estado é um sistema normativo, o jusfilósofo Hans Kelsen**(20)** instiga sentimentos antagônicos: uns o vêem como um dos gênios da Ciência do Direito,

outros dizem que a teoria pura do Direito servia aos áulicos do poder. Resume em sua obra que o poder do Estado é capacidade de fazer eficaz a sua ordem jurídica e que o poder é uma função do Estado, que é distribuída, geralmente, em três órgãos (poder legislativo, poder executivo e poder judiciário); pelo fato de que a tripartição dos poderes reside, em verdade, numa bipartição de funções: criar e executar o Direito. A democracia concebida por Kelsen**(21)** funda-se em dois postulados: liberdade e igualdade, representados pela maioria da vontade popular. Surge aqui a relevante questão relativa a proteção da minoria, hoje blindada pelo reconhecimento dos direitos fundamentais, garantidos por todas as modernas constituições democráticas.

Pelo que podemos concluir que a liberdade era um valor inerente ao modelo democrático kelseniano, representado na vontade popular então imperante, não obstante o judiciário alemão acabou por referendar o totalitarismo de Hitler, não porque o modelo de Direito e de democracia de Kelsen aclamava o Nazismo, mas porque passava ao largo do valor maior que rege as relações humanas, qual seja, a dignidade da pessoa humana.**(22)**

O juspositivismo falece com a derrocada dos regimes nazi-fascistas ao final da segunda guerra mundial, e o pós-positivismo desenvolve-se como concepção alternativa à ciência jurídica.

É visível a dificuldade em definir e viabilizar um modelo político único em face da colcha de retalhos em que se transforma a pluralidade de pensamentos que compõem a evolução histórica e teórica de conceitos básicos como poder, democracia e liberdade.

Na contramão desse caminho estão as conclusões de Karl Marx,**(23)** principalmente em sua obra O Capital,**(24)** pelas quais para sair do estado natural, é necessária a destruição do Estado. O poder da sociedade burguesa suprime o estado natural, criando assim um meio de opressão e de dominação. Para Marx, a Democracia é uma ideologia política, formalista jurídica pelo direito de cidadania. Ou seja, defende tais direitos em meio a uma sociedade estruturada de maneira que tais direitos inexistem para a maioria da população. A classe economicamente dominante dominaria o poder e os meios de produção, por ser a classe fundamental da sociedade. Em contrapartida, a classe proletária detém a força de trabalho, mas se encontra abaixo do domínio da classe burguesa. O que se percebe de fato é que Karl Marx resumiu a história da humanidade à eterna luta de classes, não pretendeu abrandar a preservação irracional da propriedade privada que existia à sua época, mas eliminá-la por completo. A teoria de Marx e de Friedrich Engels**(25)** tem caráter reducionista ao entender que todas as ocorrências da vida humana são sujeitas aos fatores econômicos, ao modo de produção e à

organização da sociedade em diferentes classes, desconsiderando que há diversas ações humanas que não podem ser explicadas tão-somente por uma busca por melhores meios de produção ou por vantagens econômicas. Ainda que se deva reconhecer o reflexo favorável das idéias de Marx para a construção dos direitos fundamentais laborais, este, sem dúvida, pecou por excesso, uma vez que o tempo demonstrou claramente que o comunismo e o socialismo burocrático são sistemas ilusórios, como bem escreveu Raymond Aron**(26)** em o "Ópio dos Intelectuais".

O último dos clássicos e um dos mais autênticos pensadores de sua época é Max Weber,**(27)** o qual vislumbrou o socialismo vinculado à fatalidade burocrática do Estado moderno. O Poder para Weber significa toda oportunidade de impor sua própria vontade, no interior de uma relação social, até mesmo contra resistências, pouco importando em que repouse tal oportunidade. Assim, Weber estabelece o conceito de dominação como consistente na luta da probabilidade que tem um homem ou um agrupamento de impor sua vontade em uma ação comunitária. A conscientização da pluralização, enquanto a complexidade relativa à variedade do contexto cultural e social de cada vida, isto é, de sua pluralização, deu origem ao processo histórico-cultural que, desde Weber denominamos de desencantamento do mundo, processo a partir do qual os sujeitos sociais deixam gradativamente de compreender o mundo e a si mesmos com base em concepções religiosas.

Segundo a estudiosa sobre o tema Magali de Castro, ao analisar o poder nas estruturas políticas, Weber enfatiza o uso da força, comum a todas elas, diferindo apenas a forma e a extensão como a empregam contra outras organizações políticas. Analisa o clientelismo, o nepotismo e a influência social, política ou ideológica exercida pelos detentores do poder econômico e político. O poder na sociedade de classes é analisado a partir da concepção de ordem jurídica, cuja estrutura influi, diretamente, na distribuição do poder econômico, ou de qualquer outro, dentro de uma comunidade. O poder econômico distingue-se do poder como tal, podendo ser consequência ou causa do poder existente por outros motivos. Para Weber,**(28)** as classes têm sua oportunidade determinada pela existência ou não de maior ou menor poder para dispor de bens ou habilidades em seu próprio benefício. O poder na burocracia é abordado a partir da consideração de que, tecnicamente, a burocracia é o meio de poder mais altamente desenvolvido nas mãos do homem que o controla. Weber a considera como o modo mais racional de exercer o poder, servindo a interesses políticos, econômicos ou de qualquer outra natureza. Analisa as características da burocracia, na qual é exercido um poder formal e impessoal.**(29)**

Não obstante o esforço de cada pensador em criar um modelo de Estado funcional, a insuficiência das teses oriundas da modernidade despontaram de maneira irreversível. O juspositivismo falece com a derrocada dos regimes nazi-fascistas ao final da 2ª Guerra Mundial e o pós-positivismo desenvolve-se como reflexão do direito e da sua função social, sua interpretação com a definição de valores e, principalmente, a discussão de princípios e de regras precursores de uma teoria dos direitos fundamentais.

O pós-positivismo emerge, contudo, em meio a um quadro teórico adverso para o conjunto das ciências humanas. O advento da bomba atômica e a possibilidade concreta do holocausto nuclear destroem definitivamente as últimas pretensões da racionalidade cientificista iniciada com o Renascimento, nos séculos XIV, XV e XVI. O dilema ético assombra as ciências da natureza e uma nova onda de rebeliões pelo mundo aponta para a falência da tradicional sociedade ocidental, em meados dos anos 1960. No correr da Guerra Fria, vozes dissonantes aparecem no cenário dos discursos epistemológicos, completando o quadro da pós-modernidade, ou da chamada modernidade tardia.**(30)**

A visão pós-moderna engloba posturas excludentes; desde as que afirmam a sua inexistência, como Baudrillard,**(31)** Foucault**(32)** e Deleuze,**(33)** entre outros, mas que nela são constantemente incluídos, aos que afirmam que a pós-modernidade é o mero resultado do capitalismo tardio,**(34)** como que afirmam estar-se ainda no ápice da modernidade, como Jurgen Habermas.**(35)** A pós-modernidade enquanto momento histórico se defronta no ambiente político com a quebra da dualidade política pós-guerra fria e a crítica ao conceito moderno de razão, a perda da centralidade do exercício do Poder e, no campo econômico, com a imensa recessão e o descrédito do modelo neoliberal que não consegue equalizar a divisão de riquezas pela via do mercado e vem aprofundando e agudizando-se num imenso fosso social fruto do capitalismo tardio e, não obstante, assiste apavorada ao ressurgimento do fundamentalismo de base reivindicatória, fruto, em grande parte, do desencantamento político-econômico vivido.**(36)**

Certo é que nenhum outro autor se dedicou tanto ao tema poder como o filósofo francês Michel Foucault, o qual dedica a maioria de suas obras para a análise do Poder, alegando que "homem e poder são como que faces de uma mesma moeda", ou seja, o homem para Foucault se constrói a partir das relações de poder que existem em sua sociedade e da qual ele faz parte inexoravelmente. Completa ainda Foucault: "o Poder é uma ação sobre a ação dos outros, que, buscando circunscrever e delimitá-la, encontra seu espaço de atuação". E como "a verdade não existe fora do poder ou sem o poder é necessário o controle do discurso legitimador (a verdade)

visando à manutenção do status quo.”(37) A pulverização do poder Foucaultiano impulsionou a atuação de microgrupos de ação que, organizando-se em rede, dia a dia, estão se fazendo mais presentes e combativos, forçando o centralismo do poder estatal a ser repensado, como os atuais conselhos tutelares, econômicos, ONGs, associações diversas.(38)

Neste período, aquela dicotomia feita por Maquiavel entre ética e política é desfeita, a partir do que se convencionou chamar de “virada kantiana” (kantische Wende), isto é, a volta à influência da filosofia de Kant,(39) deu-se a reaproximação entre ética e direito, com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca da justiça. A justiça é atrelada de forma indissociável ao direito a ao exercício do poder político, sendo John Rawls(40) o precursor dessas idéias, somando-se aos notáveis trabalhos de Konrad Hesse,(41) na obra “La fuerza normativa de la Constitución” principalmente.

O pensador John Rawls(42) tem por base de sua teoria que a justiça é a primeira virtude das instituições sociais tal como a verdade o é para os sistemas do pensamento. Para ele, uma teoria deve ser rejeitada se não for verdadeira e justa, bem como o exercício do poder estatal deve estar tingido pela máxima da justiça. O autor reconhece o nexos que se estabelece entre a justiça como fim do Direito e os princípios morais como seu complemento, em última instância, como seu fundamento, sem confundir ambas as esferas da conduta humana. Entretanto, sem separá-las, como é a tendência contemporânea. Acredita ser primordial o papel que as pessoas desempenham na sociedade. Por isso, consideram-se as promessas para colaboração tão importantes em uma sociedade sã e dinâmica. Supõe a boa-fé como uma norma ética.(43)

É a fase do constitucionalismo moderno, com a Constituição reconhecida como um sistema aberto de princípios e regras, permeável de valores jurídicos supra-positivos, no qual as idéias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham papel central. Os princípios se prestam a condensar valores e dar unidade ao sistema, além de condicionar a atividade do intérprete. No Brasil despontam os princípios da razoabilidade, como meio de controle da discricionariedade legislativa e administrativa, e o da dignidade da pessoa humana, identificado como um espaço de integridade moral a todas as pessoas pelo fato de simplesmente existirem, cujo núcleo seria o mínimo existencial. Ainda realça o acesso à justiça como elemento instrumental indispensável para a exigibilidade e a efetivação dos direitos, podendo destacar a prestação jurisdicional efetiva como direito fundamental decorrente tanto da dignidade da pessoa humana como do próprio Estado Democrático de Direito.(44)

Esse percurso histórico e filosófico demonstrou que a emblemática questão da necessidade da limitação do Poder do Estado vem desde a Grécia Antiga e que para se chegar até a fase do chamado movimento constitucionalista, situando-se os direitos fundamentais como centro da Constituição, muitas vidas foram ceifadas, ora por revoluções, ora por governantes insanos, ora por ideologias marcadas mais de vaidade e menos de verdade, mais de ambição e menos de razão, como podemos ver até os dias atuais, resultando na preocupação atual dos operadores do direito, não só em manter inalterados os direitos e garantias fundamentais conquistadas pelo homem, mas também em dar-lhes eficácia jurídica nas situações concretas independentemente da conjuntura. Em virtude disso, essa interpretação acerca da relativização dos interesses fundamentais, frente ao interesse público, não poderá ser aceita pela comunidade jurídica por ser, sem dúvida, o princípio do fim do Estado Democrático de Direito.

Poder administrativo fiscal do Estado

O Estado detém um plexo de poderes essenciais à ação administrativa que lhe compete, com o fim precípua do bem comum. E, dentre esses poderes se enquadra o poder administrativo fiscal, que engloba não só a função tributária enquanto meio para a obtenção dos recursos necessários à satisfação das necessidades coletivas, como também a função de fiscalização e do controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, conforme dispõe o artigo 237 da Constituição da República.

Para realização dessa tutela especial, o Estado é legitimamente investido do que Kelsen denominava de "poder-dever": quais sejam a competência tributária e o poder de polícia fiscal.

A competência tributária está delimitada na Constituição Federal brasileira nos artigos 153, 155 e 156 e especifica a divisão dessa competência entre a União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal, de forma fechada, sendo a mesma indelegável.

Podemos definir a competência tributária como sendo a aptidão para criar tributos e, nos dizeres de Sainz de Bujanda,⁽⁴⁵⁾ é sinônimo de "poder tributário conferido aos entes públicos que estão facultados a estabelecer tributos, vale dizer, a editar normas tributárias", sendo que a criação desses tributos só se fará por meio de lei, em respeito ao Princípio da Legalidade, como defende Carraza,⁽⁴⁶⁾ confira:

"De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País,

poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.”

Nesse passo, ao Fisco compete o que hodiernamente chamamos de “rulemaking”, ou seja, a possibilidade de editar atos legais e infralegais de cunho tributário e fiscal, regulando a atividade administrativa e obrigações aos administrados, desde que não contrarie os preceitos constitucionais.

Já o poder de polícia administrativo fiscal decorre da manifestação do poder de coerção baseada em seu poder de império, o *ius imperii*, e consiste em intervenções genéricas ou específicas do poder estatal na esfera privada tendo em vista os interesses sociais. O jurista argentino Rafael Bielsa já dizia que a idéia de Estado é inseparável da idéia de polícia.**(47)**

Sendo que o Código Tributário Nacional no artigo 78 delimita o que seja poder de polícia fiscal, vejamos:

“Considera-se poder de polícia a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

O excesso de conceituação sobre “poder de polícia”, a seguir exposto, não pretende enfadar o nobre leitor, mas trazer o tema à luz dos mais avalizados juristas nacionais e estrangeiros, uns contemporâneos, outros não, demonstrando assim que, independentemente das diferenças espaço-temporais entre eles e das conjunturas vividas, todos os juristas apontam que pelo cerne do poder fiscal gravitam limitações às liberdades e aos direitos essenciais do homem, à propriedade e à livre iniciativa e, conforme os desmembramentos, inclusive a liberdade do próprio indivíduo.

No direito espanhol, sobressaem os ensinamentos do professor Jayme Rodriguez-Araña Muñoz, o qual elucida que “a atividade de polícia, uma das funções inerentes ao Estado, pode caracterizar-se como aquele conjunto de potestades ou técnicas administrativas que têm como finalidade a defesa da ordem pública e o cumprimento da legalidade vigente”.**(48)**

O doutrinador português Marcello Caetano entende por poder de polícia “o modo de actuar da autoridade administrativa que consiste em intervir no exercício das actividades individuais susceptíveis de fazer perigar interesses gerais, tendo por objecto evitar que se produzam, ampliem ou generalizem os danos sociais que as leis procuram prevenir”.**(49)**

Sobre os limites do exercício do poder de polícia, o referido Professor Marcello Caetano, deduz o seguinte:

- A polícia não deve intervir no âmbito, da vida privada dos indivíduos, desdobrado em duas regras: a polícia não deve ocupar-se de interesses particulares; a polícia tem de respeitar a vida íntima e o domicílio dos cidadãos;
- A polícia deve atuar sobre o perturbador da ordem e não sobre aquele que legitimamente use o seu direito;
- Os poderes de polícia não devem ser exercidos de modo a impor restrições e a usar de coação além do estritamente necessário, apelando à idéia de “proporcionalidade entre os males a evitar e os meios a empregar para a sua prevenção”.

Nos dizeres de Caio Tácito, o “O poder de polícia é, em suma, o conjunto de atribuições concedidas à Administração para disciplinar e restringir, em favor do interesse público adequando, direitos e liberdades individuais”.**(50)**

Para Diógenes Gasparini, o poder de polícia ou atribuição de polícia administrativa é “o poder que dispõe a Administração Pública para condicionar o uso, o gozo e a disposição da propriedade e restringir o exercício da liberdade dos administrados no interesse público ou social”.**(51)**

O doutrinador alemão Otto Mayer preferiu definir o poder de polícia, como sendo “a atividade do Estado que visa defender, pelos meios do poder da autoridade, a boa ordem da coisa pública contra as perturbações que as realidades individuais possam trazer”.**(52)**

Os apontamentos de Friede também somam ao dizer que “o poder de polícia pode ser entendido como o conjunto de restrições e condicionantes a direitos individuais em prol do interesse público prevalente. Traduz-se, portanto, no conjunto de atribuições

outorgadas à Administração para disciplinar e restringir, em favor do interesse social, determinados direitos e liberdades individuais”.**(53)**

Como bem afirma Themístocles Cavalcanti, poder de polícia é a faculdade de manter os interesses coletivos, de assegurar os direitos individuais feridos pelo exercício de direitos individuais de terceiros. O poder de polícia visa à proteção dos bens, dos direitos, da liberdade, da saúde, do bem-estar econômico. Constitui limitação à liberdade e aos direitos essenciais do homem.**(54)**

As relevantes ponderações de Sundfeld nos dizem que: “A idéia de poder de polícia foi cunhada para um Estado mínimo, desinteressado em interferir na economia, voltado, sobretudo, à imposição de limites negativos à liberdade e à propriedade, criando condições para convivência dos direitos”.**(55)**

A jurista portuguesa Catarina Sarmento e Castro**(56)** refere que, dentre as diferentes perspectivas com que a doutrina portuguesa encara o conceito de polícia, desponta também um sentido orgânico ou institucional, “enquanto conjunto de órgãos e agentes pertencentes a serviços administrativos cuja função essencial consiste no desempenho de tarefas materiais de polícia”, ou como definiu Sérvulo Correia,**(57)** “todo o serviço administrativo que, nos termos da lei, tenha como tarefa exclusiva ou predominante o exercício de uma actividade policial”.

Sobre a impropriedade da terminologia “poder de polícia”, JOSÉ MARIA PINHEIRO MADEIRA relata a tentativa da doutrina em minimizar os impasses produzidos pela expressão poder de polícia, momento em que se troca o título para atividade de limitação, procedimentos ablatórios, administração de vigilância; atividade interventora, poder ordenador, poder regulador.**(58)**

Em apertada síntese, pode-se dizer então que a restrição aos direitos individuais ou ingerência na vida privada em razão da ordem pública denomina-se Poder de Polícia. Ponderando que Maurice Hariou**(59)** considera como ordem pública “a ordem material e exterior considerada como um estado oposto à desordem, isto é, uma situação de paz pública oposta a uma situação de alterações à ordem ou insegurança”.

A rigor a autoridade da administração pública está em confronto com a liberdade do individual, este é o ponto nevrálgico que pretendemos ver analisado à luz do direito. De um lado o Fisco pretende cumprir sua função arrecadatória e fiscal, e de outro o indivíduo visa manter seus bens e direitos intactos. A conciliação dessas esferas legítimas do direito requer sabedoria jurídica e bom senso.

É correto o raciocínio de Augustin Gordillo, ao sustentar que no Estado de polícia se falava de um "poder de polícia" que era um poder estatal juridicamente ilimitado de coagir e ditar ordens para realizar o que o soberano entendia como conveniente; ao se passar para o Estado de Direito a noção foi diminuída, excluindo o emprego ilimitado da coação, mas de todo modo se mantém como instrumento jurídico não fundado conceitualmente e que freqüentemente desemboca em abusos.**(60)**

Pelo que a Constituição Federal, ao consagrar os direitos fundamentais, estabelece a tênue linha que separa o exercício legítimo da atividade estatal do exercício degenerado da mesma.

Abuso ou desvio do poder de polícia administrativo fiscal

Como é sabido, a falta de poder gera o caos, o excesso, a tirania, ambos nefastos à humanidade. Essa ordem das coisas determina que os limites ao exercício do poder sejam claros a fim de não atingir os direitos e garantias individuais.

Não obstante a luta para a manutenção da liberdade do homem no que concerne à sua pessoa e seus bens, é irrefutável que, mesmo estando elencados na Carta Magna, tais direitos continuam sendo aviltados, sob os mais diferentes argumentos. Surge então o grande desafio dos juristas hodiernos: blindar o cidadão contra esses ataques aos seus direitos fundamentais.

No que concerne ao poder do Fisco, esse desafio é tanto maior, pelo fato de que o discurso protecionista do Estado ao "interesse comum" para justificar sua sanha arrecadatória é, no mais das vezes, convincente. Em que se pese haver agentes do Fisco extremamente preparados e preocupados em manter a ética fiscal no exercício de suas funções, balizando os interesses do Fisco e os direitos do contribuinte, essa não é a regra.

Alerta Sidou que dessa mui digna função surgiram abusos de governantes, principalmente para fazer frente a despesas de utilidade ou vantagem questionáveis.**(61)** Complementa Baleeiro: "O poder extasia o ego e a vaidade embriaga. Os ébrios tornaram-se ávidos pelo aumento de impostos para justificarem seus gastos. É um histórico de luta para conter as imposições fiscais do Estado, saber qual o seu alcance e finalidades que fizeram nascer o Estado de Direito e - por extensão - o Direito Tributário.**(62)** Desse esforço surgiu a lei como instrumento apto a regular a atividade tributante, originando o chamado princípio da legalidade.**(63)**

Mas vale salientar que nem toda a interferência do Fisco é ilegal, pois na perseguição do bem comum este tem legitimidade para assim

agir, tornando-se imperioso então estabelecer a diferenciação do que seja exercício legítimo desse poder e o verdadeiro abuso ou desvio do poder. Com essa finalidade convocaremos, mais uma vez, os ensinamentos de festejados juristas.

Para o jurista francês Marcel Waline, "o desvio de poder é uma noção teleológica, ou seja, ele é considerado como o objetivo perseguido pelo autor de um ato para que se julgue este último. O desvio de poder aproxima-se assim de outras duas noções jurídicas importantes: a do abuso do direito e a da causa ilícita ou imoral." Diz ainda que "A lei só permite que o administrador se manifeste no interesse público. 'Desvia', pois, seus poderes do fim legal a autoridade que os põe a serviço de interesses puramente privados".**(64)**

O ilustre autor Cretella Jr. esclarece que "desvio de poder é o uso indevido, que a autoridade administrativa, nos limites da faculdade discricionária de que dispõe, faz da "potestas" que lhe é conferida para concretizar finalidade diversa daquela que a lei preceituara". Em outras palavras, desvio de poder é a distorção do poder discricionário, é o afastamento da finalidade do ato.**(65)**

Não menos esclarecedora é a lição de Odete Medauar, ao dizer que: "O defeito de fim, denominado desvio de poder ou desvio de finalidade, verifica-se quando o agente pratica ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência".**(66)**

O já mencionado jurista Brandão Cavalcanti nos diz que "...em sua essência, o desvio de poder, pressupondo a legalidade do ato administrativo (em tese) e a competência da autoridade, declara, entretanto, que no uso de suas finalidades discricionárias desviou-se a autoridade da finalidade da norma legal ou regulamentar, atribuindo-lhe sentido estranho àquele que orientou o legislador".**(67)**

Seabra Fagundes dá uma idéia do seu conceito de desvio de poder ao assinalar que a "atividade administrativa, sendo condicionada pela lei à obtenção de determinados resultados, não pode a Administração deles se desviar, demandando resultados diversos dos visados pelo legislador".**(68)**

Para Roger Bonnard, como para a doutrina francesa em geral, é utilizada a expressão *détournement de pouvoir*: "A designação é bastante expressiva porque a ilegalidade consiste em que um poder foi exercido com fim diverso daquele em vista do qual foi estabelecido. O poder concedido é desviado de seu fim".**(69)**

Da análise dos conceitos acima esposados se pode extrair que o abuso de poder do agente estatal ocorre quando este extrapola os limites da discricionariedade que tinge o ato administrativo praticado.

Lembrando que a discricionariedade se dá quando a lei deixa certa margem de liberdade para determinadas situações, mesmo porque, ao legislador, não é dado prever todas as hipóteses possíveis. Em vários casos a Administração terá que decidir qual o melhor meio, momento e sanção aplicável para determinada situação. Nesse caso o poder de polícia é discricionário, pois é a Administração que irá escolher a melhor forma de resolver determinada situação.

Ao lume de realizar a atividade estatal o agente, poderá atingir direitos básicos do cidadão com reflexos em sua dignidade. No caso do Fisco em específico, ao deflagrar ações fiscais que refogem aos princípios basilares que regem a atividade administrativa, de forma a interferir abusiva ou injustamente nos bens ou na atividade do contribuinte, maculando toda a extensão individual e coletiva da vida do cidadão, aviltando-o nos domínios de sua liberdade, estará cometendo abuso ou desvio do poder. A atuação fiscal não poderá ocorrer nos moldes do que ocorria nos regimes despóticos que atuavam sem lei e sem regras limitadoras, reduzindo a condição do indivíduo à de mero súdito.

No panorama nacional, em nome do chamado "interesse público", não raras vezes, são editados atos legislativos, eivados de interesses eleitoreiros ou protecionistas à determinada classe econômica ou social, estes dados empíricos ou prognósticos podem vir a ser a real motivação de determinado ato legal ou infralegal. Vários abusos ou desvios de poder são cometidos em nome desse chamado "interesse público", que, na verdade, não passa de "interesse do Estado". Cabe sinalizar que o interesse público é aquele adstrito à sociedade como um todo, promovendo justiça, soberania e paz social, ao passo que o interesse do Estado diz respeito ao interesse de determinado grupo ou categoria de pessoas em detrimento da coletividade. O legislador, portanto, tem que estar voltado para o interesse público, não cultivando o prazer do poder pelo poder.

A intromissão do Fisco na iniciativa privada deve estar teleologicamente orientado, uma vez que a preservação desta guarda íntima correlação com o interesse público, pois por meio desta são gerados empregos e riquezas que movem o país. A maior prova do cuidado da Constituição com os limites da interferência estatal no âmbito da vida privada das pessoas é o teor do § 1º do art. 145, que antepõe, expressamente, ao dever do Estado de fiscalizar, o respeito aos direitos e garantias individuais.

Luís Roberto Barroso(70) enfatiza: "Em suma, nem mesmo a lei poderá invadir o espaço de reserva de direitos individuais aqui explicitados. A determinação desses limites e o efetivo respeito a ele é uma questão recorrente no direito constitucional. A regra é clara: mesmo o interesse público - quando inequivocamente existente - deve reverência aos direitos individuais básicos. E isto porque o arbítrio, em qualquer de suas expressões - da tortura física à voracidade fiscal -, sempre se veste de interesse público."

O ordenamento jurídico deve estar a serviço da comunidade, e não o contrário, como se pretende em nosso país, onde alguns órgãos estatais imiscuem-se na esfera privada, desrespeitando direitos individuais consagrados na Constituição, gerando prejuízos no âmbito material e moral do cidadão e, como não poderia deixar de ser, um descrédito à administração pública.(71)

Limites ao poder administrativo fiscal

O freio para que o poder-dever de fiscalizar do Estado não acabe conspurcando direitos fundamentais se concentra no princípio oriundo da common law, denominado substantive due process of law, o qual conjuga vários princípios que regem os atos administrativos, como da legalidade, proporcionalidade, eficiência, motivação, boa-fé, dentre outros.

O princípio do due process of law é concebido como uma válvula reguladora entre a liberdade individual e as imposições das autoridades e recepcionado em nosso direito com duas concepções: a adjetiva, que garante aos cidadãos um processo justo, e a substantiva, que declina a competência a ser exercida pelo Judiciário para proteger a supremacia da Constituição, afastando a aplicabilidade de leis ou de atos governamentais na hipótese de os mesmos serem arbitrários, criando o controle jurisdicional da discricionariedade administrativa, visando à distribuição da justiça de forma que a Constituição seja o fio condutor para tanto.

Este estudo abordará o princípio do due process of law no seu sentido substantivo, qual seja, instrumento por meio do qual caberá ao judiciário agir como guardião da Constituição, assegurando ao cidadão que os direitos fundamentais lá esculpidos sejam observados pela autoridade na relação Estado-cidadão, evitando a arbitrariedade, a injustiça ou a deslealdade.

Como se percebe na introdução histórica desta matéria, foi expressiva a importância da Constituição americana (1787) e do Bill Of Rights para a solidificação do exercício da democracia no mundo. A 5ª Emenda àquela Constituição inseriu a cláusula do due process of law, cuja transcrição do artigo se faz oportuna, vejamos: "That no

man of what estate or condition that he be, shall be put out of land or tenement, nor taken, nor imprisoned, nor disinherited, nor put to death, without being brought in answer by due process of law", cuja tradução seria: "Nenhuma pessoa, qualquer que seja sua condição, será privada de sua terra ou moradia, nem de sua liberdade, nem deserdado, nem submetido a pena de morte, sem que antes responda ao devido processo legal."

O reconhecimento, interpretação e aplicação do substantive due process of law em nosso país vem ocorrendo de forma gradativa, inicialmente qualquer argumentação jurídica neste sentido era entendida como referência ao justo processo; na forma adjetiva, posteriormente foi reconhecido como princípio que facultava ao Judiciário o controle da legalidade, para posteriormente adquirir o sentido amplo que engloba os demais princípios que regem a atuação administrativa, relativos à proporcionalidade, adequação, eficiência, motivação, todos visando regular a discricionariedade no âmbito da administração pública, traduzindo a idéia de liberdade e de limitação ao mesmo tempo.

As decisões do Supremo Tribunal Federal do Brasil bem demonstram essa evolução, tanto que o Ministro Orosimbo Nonato, em 1951, no célebre julgamento do Recurso Extraordinário n. 18.331, até hoje mencionado nos julgados ou na doutrina, faz menção ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, in verbis:

"O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e como o direito de propriedade. É um poder cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do détournement de pouvoir."**(72)**

Já em 1961 o Excelso Pretório, ainda titubeante quanto à abrangência do princípio em exame, assim se pronunciou:

"A iniquidade, embora patente, não é das que nós, juízes, possamos corrigir...como disse o grande Holmes, na Corte Suprema dos Estados Unidos, o juiz não pode substituir pelas suas as concepções de justiça do legislador.

...

O que o juiz pode fazer é deixar de aplicar a lei injusta toda vez que a sua letra ou seu espírito isso autorizem."**(73)**

Em que se pese a precisão da r. decisão acima exposta, discordamos desse posicionamento por não ter atendido ao fim precípua do Poder Judiciário: a distribuição da Justiça. Não resta dúvida de que, se a

norma revelar-se tisonada pelo vício da irrazoabilidade ou desproporcionalidade, configurado está o excesso de poder em que incidu o Estado, o que compromete a própria função constitucional inerente à atividade de positivação do Direito, pois o princípio da tripartição dos poderes não autoriza ao Estado a aplicação de normas injustas, revestidas de conteúdo arbitrário, que maculem os direitos fundamentais do cidadão, podendo o Judiciário declará-la inconstitucional visando preservar o Estado Democrático de Direito.

Veja que, em 21 de fevereiro de 1968, o STF declarou a inconstitucionalidade de norma constante da Lei de Segurança Nacional, Decreto-Lei n. 314, de 1967, que obstava ao acusado que desempenhasse a prática de qualquer atividade profissional ou privada, o reconhecimento da desproporcionalidade da referida restrição se pode ler na seguinte passagem do voto então proferido pelo Ministro Themístocles Cavalcanti:

"Infelizmente não temos em nossa Constituição o que dispõe a Emenda nº 8 da Constituição Americana, onde se proíbem a exigência de fianças excessivas, as penas de multa demasiadamente elevadas e a imposição de penas cruéis e fora do comum ou de medida (cruel and unusual punishment).

Os intérpretes consideram como tal, por exemplo, a morte lenta, mas entendem também que o conceito deve evoluir porque 'cruel' não é uma expressão técnica, com significação definida em direito, e que deve evoluir com o aperfeiçoamento do homem, as exigências da opinião pública e a proporção entre o crime e a pena.

É possível que em determinado momento se chegue a condenar a pena de morte, como cruel (Pritchett, **The American Constitution**, p. 527).

No caso Trop versus Dulles (1958) Justice Warren entendeu, a meu ver com razão, que a idéia fundamental da Emenda nº 8 é a preservação da dignidade humana.

Não temos preceito idêntico, porém, mais genérico e suscetível de uma aplicação mais ampla, temos o § 35 do art. 150, reprodução de Constituições anteriores que dispõe: 'A especificação dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.'

Ora, a Constituição vigente, como as anteriores no quadro das garantias individuais e sociais, procurou seguir as exigências de aperfeiçoamento do homem e o respeito à sua integridade física e moral. A preservação de sua personalidade e a proteção contra as penas infamantes, a condenação sem processo contraditório, a

supressão de algumas penas que se incluíam na nossa velha legislação penal, a afirmação de que somente o delinqüente pode sofrer a pena, sem atingir os que dele dependem, definem uma orientação que qualifica perfeitamente o regime e os princípios fundamentais da Constituição.

O preceito vem da Constituição Americana, Emenda IX - nela foi inspirado e foi introduzido na nossa primeira Constituição Republicana, com o receio de que a enumeração pudesse levar o intérprete a entender que por serem discriminadas essas garantias quaisquer outras estariam excluídas.

Mas o preceito é de maior alcance, porque ele atinge numerosos direitos não enumerados e que representam conquistas do progresso humano no domínio das liberdades. A lista desses direitos vem crescendo há séculos.

O objetivo da lei foi inverso a essa tendência, porque procurou aumentar o rigor da repressão desses crimes, intimidando com medidas que atingem o indivíduo na sua própria carne, pela simples suspeita ou pelo início de um procedimento criminal fundado em elementos nem sempre seguros ou de suspeitas que viriam a se apurar no processo.

Nesse particular, a expressão de medida cruel, encontrada no texto americano, bem caracteriza a norma em questão, porque, com ela, se tiram ao indivíduo as possibilidades de uma atividade profissional que lhe permite manter-se e a sua família.

Cruel quanto à desproporção entre a situação do acusado e as conseqüências da medida.

Mas não só o art. 150, § 35, pode ser invocado. Também o caput do art. 150 interessa, porque ali se assegura a todos os que aqui residem o direito à vida, à liberdade individual e à propriedade.

Ora, tornar impossível o exercício de uma atividade indispensável que permita ao indivíduo obter os meios de subsistência é tirar-lhe um pouco de sua vida, porque esta não prescinde dos meios materiais para a sua proteção.”**(74)**

Na decisão acima é possível destacar que a idéia de proporcionalidade da restrição imposta pelo Poder Público já tinha ares de princípio constitucional, que viria a ser consagrado na constituição de 1988.

O princípio da proporcionalidade, pouco a pouco, veio solidificando-se em nosso sistema constitucional, ganhando autonomia como

dimensão específica do princípio do substantive due process of law. Vale ponderar que, a idéia de proporcionalidade do ato administrativo está agregada à razoabilidade e adequação da decisão administrativa.

Depois da Constituição de 1988, pela consagração da cláusula do devido processo legal pelo art. 5º, LIV, inúmeros foram os julgados de nossa Corte Suprema que distribuíram justiça sob o comando da dimensão material do princípio em tela, estancando a arbitrariedade do Estado e protegendo os direitos fundamentais do cidadão, gerando respeito e segurança jurídica ao povo. Refreando a edição de atos normativos revestidos de conteúdo arbitrário ou irrazoável.

Como bem menciona o ministro Celso de Mello, **(75)** a essência do substantive due process of law reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação ou de regulamentação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades normativas do Estado, que este não dispõe de competência para atuar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal.

O STF tem prestigiado a edição de normas que se revelem proporcionais e justas, restringindo a interveniência do Estado na iniciativa privada. Ao assim decidir, a suprema corte vem primando pelo ajuste perfeito entre os direitos fundamentais do cidadão e os interesses do Estado, diferenciando o que é interesse público e o que é interesse do Estado, os quais nem sempre são sinônimos, como já ventilamos acima.

É fácil concluir, pelo até aqui exposto, que o princípio do devido processo legal substantivo, originado do direito americano, tem servido de fio condutor para que haja um perfeito equilíbrio entre esses interesses.

De todos os ramos de atuação estatal, o âmbito fiscal é o que mais padece de excessos e que produz com mais frequência o desvio de interesse público para o interesse do Estado. Pelo que, impedir essa confusão de interesses e proteger os interesses de toda a comunidade como reflexo da Constituição, é missão indelegável de todo jurista responsável. A denúncia desses excessos, não de forma genérica e retórica, mas sinalizando problemas concretos no sentido de manter o poder fiscal às normas comuns do Estado Democrático de Direito, é um grande começo.

A falta de segurança jurídica que os contribuintes sentem em face do arcabouço de normas fiscais instáveis e ininteligíveis deve ser corrigida, através da exigência de normas dotadas de um mínimo grau de precisão quanto à realidade social a que se referem e um razoável grau de abstração e generalidade, sendo menos prolixas e casuísticas, tornando-as menos mutáveis, visando não só a segurança jurídica como a defesa da igualdade.

Um ordenamento jurídico em constante mudança, obscuro e confuso, regido mais por caráter político e eleitoreiro, vem em desfavor do contribuinte que no mais das vezes acaba prejudicado, seja pelo excesso de rigorismo, seja pela presunção de culpa do mesmo pelo Fisco, seja pelo excesso de prazo para conclusão dos procedimentos fiscais, seja pelo desmembramento criminal que qualquer inconsistência contábil possa apresentar e outras inúmeras hipóteses a que em nossa vida profissional temos assistido.

Por sorte temos em nosso país juristas comprometidos com a realização da Justiça e conhecedores do Direito, preocupados em corrigir esses desmandos, tome-se como exemplo a decisão da Desembargadora Federal Maria Lúcia Leiria, abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE BENS. EQUIPAMENTOS DE SONORIZAÇÃO E ILUMINAÇÃO USADOS. PRAZO PARA O ANDAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. 60 DIAS. EXCESSO DE PRAZO. NULIDADE DA AÇÃO FISCAL. 1. A ação fiscal inicia-se a partir da apreensão das mercadorias – utilizadas para a sonorização e iluminação de eventos sociais –, na forma do disposto no art. 7º, inc. II, do Decreto 70.235/72. 2. A demora na entrega dos bens – apreendidos pela Polícia Federal em face da não-comprovação de regular importação – não pode ser atribuída ao impetrante. 3. Decorrido o prazo de sessenta dias, previsto no art. 7º, § 2º, do Decreto 70.235/72, sem manifestação da Receita Federal tendente a dar andamento ao processo, ou pela prorrogação do prazo por igual período, a apreensão passa a constituir ato abusivo e ilegal, em ofensa aos princípios insculpidos nos incisos XXII e LIV do art. 5º da Constituição Federal. 4. Nesses casos, a ação fiscal deve ser declarada nula, em face da perda de validade do ato de apreensão, determinando-se a imediata restituição dos bens ao impetrante, que deles depende para o sustento próprio e de sua família. A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO À APELAÇÃO E À REMESSA OFICIAL” (TRF4-Acórdão Classe: AMS - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Relator MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA. Processo: 1999.71.06.001306-0 UF: RS Data da Decisão: 23/05/2002 Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA DJU DATA:12/06/2002 PÁGINA: 208)

Certo é que o interesse da Fazenda Pública não pode se sobrepor a qualquer outro, como pretende fazer crer alguns agentes do Fisco,

pois se assim fosse estaria dado o primeiro passo para o desmantelamento do Estado de Direito, pois de curial importância a consciência de que as garantias constitucionais são dispostas de forma a proteger a liberdade das pessoas contra o arbítrio do Estado.

Os agentes estatais, enquanto representantes do Estado, devem ter como primeira preocupação a preservação do interesse público verdadeiro, em observância erga omnes à inviolabilidade das garantias e dos direitos individuais, não podendo aparecer, ele mesmo, como agente violador. Ora se, o Estado visa precipuamente fazer com que o exercício do poder político não elimine o necessário espaço de liberdade individual, não se pode conceber que as autoridades promovam atos ilegais e injustos ou ainda que apliquem injustamente leis, mesmo que justas. Como esclarece Sundfeld, **(76)** "ao Estado de Direito não basta a submissão das autoridades públicas à lei – senão, é evidente, a superioridade da lei seria um fim em si. Fundamental que o sistema sirva à preservação da liberdade. O princípio da mínima intervenção estatal na vida privada exige, portanto, que: a) todo condicionamento esteja ligado a uma finalidade pública, ficando vetados os constrangimentos que a ela não se vinculem; b) a finalidade ensejadora da limitação seja real, concreta e poderosa; c) a interferência estatal guarde relação de equilíbrio com a inalienabilidade dos direitos individuais; e d) não seja atingido o conteúdo essencial de algum direito fundamental."

Não se pode perder de foco que não basta ao cidadão a possibilidade de se valer do Judiciário interpondo a medida judicial cabível, necessária se faz, para garantia do direito, a tutela judicial efetiva, quer dizer, evitar o dano ao bem da vida tutelado. Uma empresa que tem suspensa indevidamente suas atividades pelo Fisco, uma mercadoria paralisada por excesso de rigorismo no desembaraço aduaneiro, a inscrição da empresa junto ao CADIN, a execução fiscal sobre valores discutíveis, são algumas possibilidades em que o cidadão sofrerá danos irreversíveis se não obtiver do Judiciário uma resposta eficaz.

Não se está a dizer que todas as intervenções do Fisco são eivadas de abuso, mas que na dúvida e antes que se tenha prova específica e robusta contra o contribuinte, este não poderá sofrer qualquer arranhão em sua esfera pessoal ou patrimonial. Trata-se de evitar que os organismos fiscais e seus agentes possam atentar contra a esfera de liberdade e segurança que a todos se deve garantir, para a efetiva aplicação da Constituição.

O sistema fiscal e tributário deve estar submisso à lei e ao direito, com um sistema efetivo de exigência de responsabilidades pessoais ao funcionário público que causar dano indevido ao contribuinte ou com esta conduta concorrer ou for conivente por ação ou omissão.

Vale lembrar aqui a referência de Ferreiro Lapatza,**(77)** ao elaborar prólogo de recente obra jurídica intitulada "Protección Constitucional de Los Contribuintes", ao "modelo americano" pelo qual a modificação da lei americana serviu para recortar os poderes do Fisco, sendo que, quando da apresentação desse projeto ao Congresso americano, o então presidente Clinton assim se pronunciou: "Como a maioria dos americanos, me sinto sinceramente contrariado com a história de nossos cidadãos, acusados e humilhados, pelo que para eles é uma poderosa, incontável e freqüentemente surda agência estatal".

Como se vê, o controle do poder fiscal exige uma conscientização real do problema, não só através da divulgação dos direitos e deveres do cidadão contribuinte, como dos instrumentos constitucionais existentes para estancar possíveis abusos, bem como da conscientização de que o Judiciário é o guardião da Constituição e aquele que restabelece a ordem das coisas pela distribuição da Justiça.

Como já dizia o italiano Pietro Virga**(78)** "na doutrina constitucional acentua-se a tendência de tratar de temas em lugar de abordar problemas". A crítica é válida, uma vez que a questão é antiga, mas ainda pendente de solução. Os mecanismos constitucionais de controle do poder, embora existentes, têm tido resultados parcialmente satisfatórios, uma vez que o exercício destes está condicionado a múltiplos fatores, tais como processos políticos e eleitorais, descentralização administrativa e principalmente relacionado à aspectos sociais, face a necessidade de uma visão crítica do Fisco pelo contribuinte e da ciência de seus direitos e deveres, o que só ocorrerá com um trabalho basilar árduo, entronizando a conscientização de cidadania em cada indivíduo.

Outra questão que merece destaque, por demais injusta e abusiva, é a inversão dos princípios processuais em face da atribuição juris tantum às afirmações dos agentes fiscais em detrimento aos argumentos do contribuinte, que, no mais das vezes, se encontra numa relação de subserviência. Não só com relação ao regime de arrecadação, mas principalmente na investigação das pessoas jurídicas, as quais têm sofrido, com a "presunção da culpabilidade" e com a chamada "presunção legal".

A presunção é o resultado de um processo mental, um processo lógico resultante da associação que se forma entre determinado fato e um fato desconhecido.

Para Leonardo de Paola,**(79)** "os meios de prova são os fatos, os acontecimentos do mundo real, os documentos, os depoimentos, os

indícios, não podendo um processo mental, como o é o juízo presuntivo, ser inserido em tal categoria”.

A presunção é o resultado de um processo mental, um processo lógico resultante da associação que se forma entre determinado fato e um fato desconhecido, mas que tem relação direta com aquele. Há que existir uma correlação lógica entre o fato e o resultado.

O princípio da presunção de inocência vem contido no art. 5º, LVII, da CF, pelo qual ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

No processo administrativo fiscal incide o mesmo princípio, que possui uma presunção *juris tantum*, podendo ser elidida ou afastada mediante “a existência de um mínimo necessário de provas produzidas por meio de um devido processo legal e com a garantia da ampla defesa”.

Na área aduaneira o problema é tanto mais grave, sob a tônica do combate à evasão de divisas e a operações fraudulentas, qualquer inconsistência de digitalização nos documentos que acompanham a carga a ser exportada ou importada se transforma em “fraude fiscal”, causando toda espécie de dissabores aos já sofridos empresários brasileiros.

O direito constitucional da empresa de exercer suas atividades não pode ser tolhido por decisão administrativa desprovida de fundamento técnico e patentemente parcial, arraigada apenas em falácias e ilações do agente fiscal, pelas chamadas “presunções legais”.

Comunga da mesma hóstia Luiz Eduardo Schouderim,**(80)** no que se refere à utilização de presunções em substituição das provas concretas para fundamentar as decisões do Fisco:

“...a razão por que não cabe o emprego de presunção simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da Lei substitua a prova é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal – de que possa existir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.”

Sendo o procedimento fiscal uma lide em que o órgão que investiga é o mesmo que julga, a tendência à parcialidade é patente, daí decorrendo o desvio ou abuso de poder, como já se manifestou a

doutrina, senão vejamos os ensinamentos da Professora Marisa Zandonai Moreira:**(81)**

“O Contencioso Administrativo junto ao Poder Executivo não é um sistema vantajoso, a uma porque, se não tiver definitividade nas decisões, na prática será equiparado ao que temos hoje, e a duas porque, se houver essa definitividade, implicará derrogação do sistema de jurisdição una e, com ele, das conquistas do administrado em termos de confiabilidade e garantia do controle.

Nesta linha, fácil denotar que a idéia de instituir a própria Administração como juiz de seu contencioso tem, sem sombra de dúvidas, sérios defeitos.

Dentre eles, a mesma autoridade que supervisiona as atividades de fiscalização e arrecadação é incumbida de julgar os litígios fiscais em nível administrativo, redundando em uma visível incongruência entre as duas funções, de forma que não há como se exigir imparcialidade, quando a um mesmo agente público são atribuídas duas funções antinômicas, quais sejam, a de representante do fisco e a de juiz de litígios, onde o próprio fisco encontra-se envolvido como parte. A Fazenda atua com dupla função: parte e julgador; não é possível falar-se, então, num processo escoreito e sem privilégios.”**(82)**

O Fisco, ao imputar uma falta ao contribuinte, deverá ter um mínimo de prova material para suportar suas alegações, não podendo se valer apenas de presunções e suposições, o que contraria os mais basilares princípios do procedimento administrativo, tornando-o nulo.

Ao tratar das Presunções no Direito Tributário, o já mencionado Professor Leonardo de Paola**(83)** espousa tal entendimento, confira-se:

“Fala-se em ônus da prova subjetivo no sentido de distribuição dos encargos probatórios entre as partes. Nessa acepção, ante o caráter inquisitivo do processo administrativo, não se pode admitir que ele possa recair sobre o contribuinte, e isso porque ‘a inexistência de um princípio de investigação tem por efeito abrir uma via autônoma para o carrear dos factos para o processo, não permitindo, assim, o estabelecimento de uma relação de dependência entre a actividade da parte e a obtenção de um certo resultado’.”**(84)**

Assim, mesmo fatos que favorecem o contribuinte (que configuram isenções, por exemplo) devem ser, oficiosamente, investigados pelo Fisco. No máximo, bastaria ao contribuinte alegá-los.

Ocorre que – e é que mais nos interessa – pode-se falar em ‘ônus da prova’ sob o ângulo objetivo. Nesse sentido, é ‘uma injunção ao juiz

sobre como ele há de decidir sempre que não possa afirmar ou negar com segurança factos juridicamente relevantes’**(85)**. Por outra, é a regra que determina o conteúdo do julgamento de mérito quando certos fatos não são provados.**(86)** Ou ainda: ‘Trata-se de saber que factos deverão ficar provados, e não quem terá de os alegar’.**(87)**

Ora, o ônus da prova existe afetando ambas as partes litigantes, não cabendo a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem.

Ademais, a “presunção legal”, que também pode ser chamada de “presunção juris tantum”, apenas é válida em juízo até que a parte investigada conteste e impugne as alegações trazidas pela Administração Pública, devendo o ônus da prova recair sobre quem acusa, pois para uma condenação devem haver provas concretas, não cabendo a invocação da “presunção juris tantum”.

Interessante se faz ressaltar os apontamentos da doutrina quanto ao tema, conforme segue:

“Quando do julgamento do processo administrativo fiscal, após verificados os elementos de prova e subsistindo dúvidas, o feito se apresenta sem força suficiente para ensejar a condenação do contribuinte. Apenas a existência de indícios ou presunções não pode caracterizar o crédito tributário. Qualquer indício deve ser necessariamente provado, já que, se não for provado, não será sequer indício, ou seja, se não houver conexão entre o indício e o fato relevante para a aplicação da lei, não se configurará o indício. O indício é apenas um ponto de partida, um meio para se chegar a uma presunção. Como possui valor probatório inferior às presunções, não pode ser utilizado individualmente. São sinais que devem ser fundamentados por provas outras coligidas pelo Fisco. São equivalentes a um começo de prova insuficiente para a instituição de qualquer exação. As presunções, por outro lado, ancoradas em lei, podem ser utilizadas para provar o fato, mas não constituem prova segura e como tal não fornecem ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito pretendido pelo Fisco. Não há, nesta matéria, disponibilidade ou autonomia da vontade. A obrigação é ex lege e de Direito Público, absolutamente inderrogável. Mesmo quando é a lei que estabelece em favor de determinada situação uma presunção juris tantum, está apenas indicando que para a referida situação haveria dispensa de ônus da prova aquele que a tem a seu favor, nada mais. Quem a invoca, no entanto, deverá obrigatoriamente demonstrar que está em condições de invocá-la, podendo a outra parte trazer elementos seguros de prova em contrário.”**(88)**

Como uma das causas de exclusão da ilicitude encontra-se a boa fé, que atua em todos os departamentos do direito positivo, o que inclui, portanto, o direito tributário e administrativo.

A recepção do princípio da boa-fé no âmbito do direito administrativo e tributário é um imperativo que visa a flexibilizar o exercício do poder de punir diante da complexidade do sistema de direito positivo.

Neste diapasão já entendeu o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, in verbis:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PERDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE FATO DA EXPORTADORA. IMPOSSIBILIDADE. A pena de perdimento só tem lugar quando comprovada, através de procedimento fiscal investigatório ultimado, garantida a defesa administrativa e os princípios a ela inerentes, a intenção dolosa do importador ou eventual benefício por ele auferido no negócio inquinado de irregular. Apelação provida.” (TRF4, AMS Nº 2002.72.08.002150-8/SC, 1ª TURMA, DES. WELLINGTON M DE ALMEIDA, DJ 05.11.2003)

É correto afirmar que a aceitação da presunção, suposição ou indícios como suficientes para embasar uma condenação ao contribuinte compromete o princípio da segurança jurídica e, assim, a própria democracia de um país. Os princípios constitucionais e os direitos fundamentais não podem estar arraigados em um ramo do direito e destacado de outro, como ocorre no direito fiscal, sustenta Alterini:**(89)** “a exigência de segurança é própria da condição humana, visa dar certo grau de certeza e estabilidade em uma determinada situação, geradora de confiança e que se opõe a situações angustiantes de incerteza, intranquilidade e falta de proteção”.

A exigência de segurança também se manifesta no mundo jurídico e por isso temos a chamada “segurança jurídica”, cujo conceito foi claramente expressado pelo já mencionado jurista argentino, desta forma: “...cuando el sistema ha sido regularmente establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores –y no previas – a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad, y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo”.**(90)**

Para que se alcance a segurança jurídica se faz necessário que os direitos declarados no ordenamento jurídico possam fazer-se efetivos, utilizando-se o aparato judicial contra aqueles que pretendam desconhecer ou controverter os mesmos.

Para manutenção da segurança jurídica apontada, o cânone constitucional da boa-fé merece respeito, cujos procedimentos fiscais passam ao largo.

Em que pese ter o Fisco a função essencial de transferir recursos do setor privado para o público, para possibilitar a ação do Estado, a função de orientação e facilitação ao cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte também é inerente à sua atividade, sob a tônica de que orientar é melhor que punir. Evidente que caberá ao fiscal julgar, a partir da análise da contabilidade e das condições da empresa, se houve sonegação e se esta foi voluntária ou mero fruto de erro ou desconhecimento de detalhes da legislação.

Oportuno se faz destacar a diferença entre erros contábeis e fraudes fiscais, sendo que aquelas em hipótese alguma devem ser punidas, mas sim corrigidas, e estas, indubitavelmente repreendidas de acordo com a legislação e juízo competente. O ilustre jurista Samuel Monteiro⁽⁹¹⁾ é extremamente elucidativo quanto ao tema, in verbis:

“Enganos são toleráveis (aí compreendidos erros, falhas, lapsos, omissões), uma vez corrigidos, são perdoados.

Não existindo nos mesmos o intuito evidente, patente; a vontade consciente de mascarar e simular, de confundir o Fisco, os sócios, os acionistas, credores, etc., nem obter vantagem ilícita (v.g. com a redução ou supressão de impostos, com o postergamento ou diferimento de impostos não autorizado expressamente por lei; ou com prejuízo causado ao INSS e ao empregado, pelo não-registro do mesmo, etc.) não há que se falar em fraudes fiscais, porque ausente o elemento-mor das mesmas: o dolo.

(...)

Não se admite, pois, qualquer pré-julgamento do fato, qualquer opinião de leigo – inclusive e principalmente dos Fiscais não Contadores que, precipitadamente, derem àqueles fatos conotação empírica, açodada, própria de quem ‘ouviu o galo cantar, mas não sabe onde...’ (MIRANDA VALVERDE)”

Dessa forma, caso o Fisco não logre êxito em comprovar as irregularidades apontadas contra a empresa, baseando-se em meras “suposições” e “presunções” infundadas, não poderá restringir os direitos da mesma, ou, encontrando irregularidades, as mesmas consistam em erros contábeis e passíveis de correção, a sanção fiscal deverá ser proporcional e, para aferição da mesma, deve-se ponderar a boa-fé do contribuinte. Sempre tendo em mente a aplicação da pena menos onerosa e que mantenha a atividade do sujeito passivo da obrigação tributária, pois tirar-lhe o meio de sustento é de certa

forma tirar-lhe a vida, considerando aí o princípio da livre iniciativa e a proteção constitucional à propriedade.

O controle jurisdicional da função fiscal do Estado

Como dizia Montesquieu “liberdade é fazer tudo que a lei permite”, e na Constituição estão esculpidos os direitos e deveres inerentes à vida harmônica em sociedade, necessário se faz, então, o respeito a esses preceitos constitucionais e a punição adequada aos que assim não agirem, seja povo, seja governo.

Para árdua tarefa de aquilatar esse descumprimento, refreá-lo e aplicar a punição adequada, temos o Poder Judiciário, que, desde o final do século passado, foi alçado à condição de fiscal de todos os atos públicos.

Dessa forma, qualquer desvio ou excesso de poder cometido pelo Fisco poderá e deverá ser corrigido pelo Judiciário. A questão nevrálgica é identificar e aquilatar esses possíveis abusos, uma vez que quando da leitura de qualquer procedimento fiscal a linguagem técnica utilizada pelos fiscais e a cambiante legislação que rege a matéria dificultam sobremaneira mensurar uma possível atitude abusiva do fiscal.

Entendemos que para solver esse impasse devemos lançar mão de forma rígida e indiscutível dos princípios constitucionais e proteger os direitos fundamentais do cidadão. Na dúvida entre pecar pela não-aplicação correta da pena contra um sonegador e concorrer para o desmantelamento do Estado Democrático de Direito, que se prefira o primeiro, pois este prejudicará apenas ao Fisco, e o segundo, a toda a sociedade.

Essa necessária fiscalização do Poder Judiciário sobre toda a sociedade e sobre os atos públicos se impõe como única alternativa para preservação da Democracia, sem que se caracterize uma indevida ingerência de um poder sobre o outro.

O festejado autor Mauro Roberto Gomes de Mattos⁽⁹²⁾ trata com propriedade sobre o tema com os seguintes apontamentos:

“Dessa forma, qualquer ato administrativo sofre a influência direta dos princípios objetivos e das normas constitucionais, sem que com isso haja uma indesejada alteração da independência de um Poder sobre o outro. Cabe ao Poder Judiciário, como responsável pela salvaguarda da Constituição, fiscalizar o fiel cumprimento dos ditames constitucionais. Surge a inafastabilidade do controle jurisdicional que, segundo Zaiden Geraige Neto,⁽⁹³⁾ possui a obrigação de dizer se o ato discricionário foi exercido dentro da

sistemática constitucional vigente. Concluímos, por fim, pela plena penetrabilidade do ato administrativo discricionário, que não poderá ficar imune ao controle judicial, máxime quando envolver o critério de conveniência e de oportunidade, pois a verdadeira liberdade consiste em fazer tudo aquilo que a Constituição estabelece. Com esse eficaz controle do mérito do ato administrativo, não se está cerceando a Administração Pública, apenas o Poder Judiciário mantém efetiva a unidade da Constituição, quando estabelece que se cumpram os princípios e as respectivas normas da Magna Carta.”

Completa o citado autor trazendo Luís Afonso Heck,**(94)** louvando-se em precedentes do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfGE 69, 161 (169), com referência às BVerfGE 18, 353 (363); 48, 210; BVerfGE 23, 127 e BVerfGE 34,261):

“No Estado de Direito, a atividade das autoridades administrativas nunca é ‘completamente livre’, também quando elas, embasadas em determinações legais, estão autorizadas a proceder segundo a sua descrição. Então, igualmente, ficam vinculadas aos preceitos estatais – jurídicos gerais, como a proibição de arbitrariedade e o princípio da proporcionalidade. Este, juntamente com o preceito da proibição de excesso, estende-se, como regra diretiva, a todas as atuações estatais e, com isso, também a liberdade de conformar do legislador é, por ambas, limitada.”

Em um Estado de Direito não se toleram atos excessivos ou abusivos, sendo permitido ao Poder Judiciário reprimir o abusivo ato administrativo discricionário:

“(...) Lei 9.784/99 foi promulgada justamente para introduzir no nosso ordenamento jurídico o instituto da Mora Administrativa como forma de reprimir o arbítrio administrativo, pois, não obstante a discricionariedade que reveste o ato da autorização, não se pode conceber que o cidadão fique sujeito a uma espera abusiva que não deve ser tolerada e que está sujeita, sim, ao controle do Judiciário, a quem incumbe a preservação dos direitos, posto que visa a efetiva observância da lei em cada caso concreto(...).”**(95)**

Preconizando a inafastabilidade da jurisdição, consagrada constitucionalmente (art. 5º, XXXV, CF), o Min. Luiz Fux**(96)** afirmou que não há discricionariedade frente aos direitos constitucionais:

“(...) A determinação judicial desse dever pelo Estado não encerra suposta ingerência do judiciário na esfera da administração. Deveras, não há discricionariedade do administrador frente aos direitos consagrados, quiçá constitucionalmente. Nesse campo a atividade é vinculada sem admissão de qualquer exegese que vise afastar a garantia pétrea. 5 - Um país cujo preâmbulo constitucional promete a disseminação das igualdades e a proteção à dignidade humana,

alçadas ao mesmo patamar da defesa da Federação e da República, não pode relegar o direito à educação das crianças a um plano diverso daquele que o coloca como uma das mais belas e justas garantias constitucionais. 6 - Afastada a tese descabida da discricionariedade, a única dúvida que se poderia suscitar resvalaria na natureza da norma ora sob enfoque, se programática ou definidora de direitos. Muito embora a matéria seja, somente nesse particular, constitucional, porém sem importância revela-se essa categorização, tendo em vista a explicitude do ECA, inequívoca se revela a normatividade suficiente à promessa constitucional, a ensejar a acionabilidade do direito consagrado no preceito educacional (...)."

Faz-se imperioso o controle dos atos administrativos perpetrados pelo Fisco toda vez que a ordem constitucional for violada.

Compete privativamente ao Poder Judiciário o controle (judicial) sobre os atos administrativos do Executivo, do Legislativo e do próprio Judiciário, quando realizam atividades administrativas fora dos limites constitucionais, ponderando que a decisão administrativa não faz coisa julgada.

O controle jurisdicional dos abusos do Fisco tem ressonância no magistério doutrinário, como se depreende das lições de Hugo de Brito Machado:**(97)**"Muitos estudiosos do Direito Tributário ainda não se deram conta de que o poder de tributar não pode ser limitado apenas pela lei, pois que muitas vezes o arbítrio estatal se manifesta pela voz do próprio legislador. Essa pressão gigantesca do poder de tributar, que não poucas vezes verga o legislador e o faz produzir normas de tributação contrárias aos princípios fundamentais do Direito Tributário. Temos sustentado que a supremacia constitucional é o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando deste se manifesta na atividade legislativa, e temos visto com satisfação que essa nossa idéia está na mente de eminentes constitucionalistas e tributaristas, que se preocupam com os mecanismos jurídicos de contenção do arbítrio estatal, e mesmo diante de constituições nas quais, diferentemente da nossa, estão ainda ausentes normas específicas de regramento da atividade tributária."

A polêmica sobre a violação da legalidade e a fixação dos limites do poder discricionário e do controle jurisdicional em face da separação de poderes restou bem equacionada pelas cortes deste país, as quais não têm se omitido em corrigir abusos por parte das autoridades fiscais, vejamos:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - SÓCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS -

RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA - ART. 135, III, CTN. I - A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial, só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato. II - Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo à sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que o não-cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte, e não 'infração legal' deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa. III - Não comprovado os pressupostos para a responsabilidade solidária do sócio da sociedade de responsabilidade limitada há que se primeiro verificar a capacidade societária para solver o débito fiscal, para só então, supletivamente, alcançar seus bens. IV - Recurso Especial a que se dá provimento." (REsp 121.021/PR, Rel. Min. Nancy Andrighi, 2ª Turma, unânime, DJ 11.09.2000, p. 235)

Destarte, a manutenção do Estado Democrático de Direito pressupõe a existência de um controle jurisdicional efetivo através de representantes do Poder Judiciário, comprometidos com a democracia e sensíveis ao interesse coletivo, interessados em balizar a função arrecadatória do Fisco e a capacidade contributiva do contribuinte e em ponderar a falta cometida e a sanção aplicada, evitando que a pena desmesurada ou ilegal acabe por macular a esfera pessoal ou patrimonial do cidadão de forma irreversível.

Do exposto se depreende que necessitam os cidadãos de medidas de amparo contra possíveis desmandos do Fisco, através de garantia idônea para a determinação e o reconhecimento dos direitos fundamentais em matéria fiscal.

Considerações finais

O presente esboço não teve a intenção de exaurir o tema, mas de instigar o leitor a refletir sobre os diferentes caminhos que o Estado de Direito pode utilizar contra o fenômeno da arbitrariedade, que há muito vem tingindo a atividade fiscal do Estado.

Essa realidade não está adstrita ao Brasil, se segue historicamente em diversos países do mundo, nos quais a faculdade discricionária da administração é distorcida para o fim precípuo de atender de forma insana a arrecadação do Estado ou mesmo seus fins políticos, molestando o bem comum.

Não se pode perder de foco que qualquer ação fiscal deflagrada contra o contribuinte, pessoa física ou jurídica, poderá render

consequências nefastas. As empresas têm sido vítimas constantes de abusos, muitas vezes passam meses a responder a um procedimento fiscal e, enquanto isso ocorre, acabam com sua atividade paralisada, avolumando-se os prejuízos que restam sem ressarcimento pela autoridade que as causou.

Na era do neoconstitucionalismo em que vivemos, tais abusos não podem ser admitidos nem por cidadãos comuns nem pelas autoridades.

Todos temos uma parcela de responsabilidade, seja por ação, seja por omissão, não podemos nos calar ou consentir, o que ocorre ao lado hoje poderá estar ocorrendo aqui amanhã. Cada qual com seu grau de conhecimento e história de vida deverá se investir de guardião da Democracia e denunciar abusos que possam redundar no desmantelamento do Estado Democrático de Direito.

A necessidade de segurança é inerente à própria vida, e no universo do direito a segurança jurídica prevalece, de forma que os bens e direitos de qualquer cidadão só poderão ser atingidos após a observação de todos os princípios constitucionais que regem a atividade estatal, devendo esta ter a menor ingerência possível na vida privada, como corolário básico da liberdade.

Ao Poder Judiciário, guardião maior da Constituição de um país, sugere-se estar vigilante para qualquer ataque contra os direitos fundamentais lá esculpidos, entendendo que a verdade nem sempre está com o Estado, pelo que a presunção não pode ser absoluta a favor dos agentes estatais.

O freio ao abuso de poder é a Constituição, na qual os direitos fundamentais estão relacionados como princípios e garantias irrevogáveis de cada cidadão. Pelo que, se impõe que a titularidade dos direitos fundamentais da pessoa jurídica seja também reconhecida na fonte maior do direito, a Constituição, oportunizando maior defesa à empresa diante de possíveis abusos do poder estatal.

Notas

1. SICHES, Luiz Recaséns. Nueva Filosofía de La Interpretación Del Derecho. México: Porrúa, 1980.

2. TOCQUEVILLE, Alexis de (1805-1859), pensador político e historiador francês, autor de **Du système pénitentiaire aux États-Unis et de son application en France** (1833), **De la démocratie** (1840) e **L'ancien régime et la révolution** (1856).

3. ARISTÓTELES, **La Política**, tradução de Pedro Simón Abril. Bibliotecas Populares Cervantes (Serie segunda: Las cien mejores obras de la literatura universal, n. 2), Madrid: Compañía Ibero-Americana de Publicaciones [CIAP], 1928.
4. MAQUIAVEL (1469-1527).
5. MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.
6. HOBBS (1588-1679).
7. August 29 , 1632 – October 28, 1704.
8. Montesquieu (1689-1775), fonte ARON, Raymond. **As Etapas do Pensamento Sociológico**, tradução de Miguel Serras Pereira, Lisboa: Dom Quixote, 19.., p. 33-45.
9. MONTESQUIEU. **O Espírito das Leis** (1748), Tradução: Pedro Vieira Mota. Saraiva, 2000.
10. Fonte : <http://www.mundodosfilosofos.com.br/iluminismo.htm>
11. ROUSSEAU (1712), Genebra .
12. Discurso sobre a economia política, publicado na Encyclopédie. ROSSEAU, Jean-Jacques. **Oeuvres Complètes**, III, Gallimard: Bibliothèque de la Pléiade, 1964. p. 483.
13. COMPARATO, Fábio Konder. **Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade**. In <http://www.cjf.gov.br/revista/numero3/artigo11.htm>.
14. escreveu " O Candide ", em 1759.
15. COBRA, Rubem Q. **Jean-Jacques Rousseau**. COBRA.PAGES.nom.br, Internet, Brasília, 1997."Geocities.com/cobra_pages" é "Mirror Site" de COBRA.PAGES)
16. TOCQUEVILLE, Alexis de. **A Democracia na América**. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: Edusp, 1987.
17. QUIRINO, Célia Galvão. "Tocqueville: sobre a igualdade e a liberdade". In WEFFORT, Francisco C. (Org.) **Os Clássicos da Política**, São Paulo: Editora Ática, 1999.

18. HOWARD, Dick A.E. **Construção da Democracia Constitucional no Mundo**: Uma perspectiva Norte-Americana, In <http://usinfo.state.gov/journals/itdhr/0304/ijdp/howard.htm>
19. Kelsen, Hans (1881). **Teoria Geral da Normas** (Allgemeine Theorie der Normen) tradução e revisão de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1986.
20. Autor da coletânea de artigos publicada sob o título **A Democracia** (Tradução Vera Barkow et al, São Paulo: Martins Fontes, 1993)
21. Cf. Kelsen. **A essência...**, pág. 28.
22. **Amaral Júnior**, José Levi Mello. Do Positivismo Jurídico à Democracia em Kelsen. In **Revista Jurídica Virtual**, v. 1, n. 5, Set. 1999
23. Alemanha (1864-1920).
24. MARX, Karl. **O Capital**. São Paulo: Abril Cultural, 1982.
25. Friedrich Engels foi um filósofo alemão que, junto com Karl Marx, fundou o chamado socialismo científico ou comunismo. Escreveu junto com Marx o Manifesto Comunista, 1847/1848.
26. O "Ópio dos Intelectuais" é um livro de 1955 de Raymond Aron, dedicado ao Marxismo.
27. WEBER, Max. **Ensaio de Sociologia**. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1971.
28. WEBER, Max. **Economia y sociedad**: esbozo de sociologia comprensiva. Trad. José Medina Echavarría et al. 2. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1984. 1237 p.1982, p. 268.
29. CASTRO, Magali de. Um estudo das relações de poder na escola pública de ensino fundamental à luz de Weber e Bourdieu: do poder formal, impessoal e simbólico ao poder explícito. **Rev. Fac. Educ.** jan./jun. 1998, v. 24, n. 1, p. 9-22. ISSN 0102-2555.
30. FRANCO, José Alexandre. **A Justiça de Rawls e o Pós-positivismo**. In http://www.viannajr.edu.br/revista/dir/doc/art_20001.pdf.
31. BAUDRILLARD, Jean. **A Transparência do Mal**: Ensaio sobre fenômenos extremos. Campinas: Papirus, 1992.

32. FOUCAULT, Michel. **Microfísica do Poder**. Rio de Janeiro: Graal, 2001.
- _____. **Vigiar e Punir**: O nascimento da prisão. Petrópolis: Vozes, 1996.
- _____. **História da Sexualidade I**: A vontade de saber. Rio de Janeiro: Graal, 1988.
33. DELEUZE, Gilles; GUATTARI, Félix. **Mil platôs**. Devir-Intenso, Devir-Animal, Devir-Imperceptível. v. IV. Rio de Janeiro: 34, 1995.
- DELEUZE, Gilles; GUATTARI, Félix. **Mil platôs**. Tratado de nomadologia: a máquina de guerra.v. V. Rio de Janeiro: 34, 1995.
34. JAMESON, Frederic. **Pós-modernismo**: A lógica cultural do capitalismo tardio. São Paulo: Ática, 1997.
35. HABERMAS, Jürgen. **O Discurso Filosófico da Modernidade**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
36. MENEZES COSTA, Danilo Vaz Curado Ribeiro. **Pulverização do Poder em Foucault**: Considerações preliminares acerca do poder e sua nova onto-gênese. In www.geocities.com/discursus/autores/
37. FOUCAULT, Michel. **Microfísica do Poder**. Rio de Janeiro: Graal, 2001.
38. MENEZES COSTA. Ob. cit. nota 24.
39. Immanuel Kant (Königsberg, Prússia, 22 de Abril de 1724 - Königsberg, 12 de Fevereiro de 1804) foi um filósofo prussiano, geralmente considerado como o último grande filósofo dos princípios da era moderna, um representante do Iluminismo.
40. O livro **A Theory of Justice**, de John Rawls, publicado em 1971, constitui a certidão do renascimento dessas idéias.
41. HESSE, Konrad , na obra "La fuerza normativa de la Constitución" In: **Escritos de derecho constitucional**, 1983.
42. RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**, trad. Almiro Pisetta e Lenira M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- _____. **O Liberalismo Político**, trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.
- _____. Constitutional Liberty and the Concepts of Justice. In **Collected Papers**. Editado por S. Freeman. Cambridge: Harvard Universit Press, 1999.
43. CARVALHO, Ricardo Salgado. In **Revista de Filosofia e Ensino**.http://www.criticanarede.com/pol_rawls.html.

44. BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro. **RDA**, Rio de Janeiro, 225: 5-37, jul./set. 2001.
45. In **Notas de Derecho Financiero**, t. I, v. 2, Universidade de Madri: Seção de Publicações e Intercâmbio, 1967. p. 5.
46. CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 435.
47. BIELSA, Rafael. **Ciência de la Administración**, 2. ed., 1955, p. 349.
48. 2 - RODRIGUEZ-ARAÑA MUÑOZ, Jayme (coord.). **Manual de Derecho Administrativo Español**. La Coruña: Universidade da Coruña, 2004. p. 295.
49. **Manual de Direito Administrativo**, v. II, 9. Ed. (Reimpressão). Coimbra: Livraria Almedina, 1980. p. 1150.
50. TÁCITO, 1975, apud MEIRELLES, 2002. p. 128.
51. GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
52. MAYER, Otto. **Derecho Administrativo Alemán**. t. II. Buenos Aires: De Palma. 1951. p. 5.
53. FRIEDE, Reis. **Curso Analítico de Direito Constitucional ... Forense**, 1999. p.109.
54. CAVALCANTI, Temístocles Brandão. **Tratado DE DIREITO ADMINISTRATIVO**. V.II, ... DIREITO.
55. SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito Administrativo Ordenador**. 1. ed. 2. Tiragem. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 14.
56. As Questões das Polícias Municipais, Dissertação Universidade de Coimbra, 1999.
57. **Noções de Direito Administrativo**, v. I, Lisboa: Danúbio, 1982.
58. MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Reconceituando o Poder de Polícia**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000, p.14-15.

59. **Précis de Droit Administratif et de Droit Public**, 9. ed. Paris: Librairie Recueil Sirey, 1919.
60. GORDILLO, Augustin, **Tratado de Derecho Administrativo**. tomo 1 – Parte General. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003. p. II – 6.
61. SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo**. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
62. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 42.
63. MOTTA, Arthur Alves, **A crise do princípio da legalidade**, In http://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_42/Artigos/art_artur.htm#58
64. WALINE, Marcel. **Précis de droit administratif**. Paris: Montchrestien, 1969.
65. CRETELLA Jr. **Manual de Direito Administrativo**.
66. MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. São Paulo: RT, 1999. p. 435.
67. BRANDÃO CAVALCANTI, Tratado de direito administrativo. 3. ed. 1956, v. IV. p. 490.
68. SEABRA FAGUNDES. **O Controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**, 3. ed. 1957. p.89.
69. **Precis de droit administratif**, 1953, p.228 apud CRETELLA JR. (2001:273), nota 79.
70. In RDA 220. p. 330/339.
71. TABORDA, Lílian. In palestra inaugural ministrada no Simpósio de Direito Urbanístico, 2003.
72. STF, RE n. 18.331, Ministro Orozimbo Nonato, j. 21.09.1951.
73. STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário n. 47.588/Guanabara, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Gallotti, j. 27.07.1961.

74. HC 45.232, Relator: Ministro Themístocles Cavalcanti, RTJ 44, p. 322.
75. SS 1319 / DF - DISTRITO FEDERAL SUSPENSÃO DE SEGURANÇA - Relator(a) MIN. CELSO DE MELLO.
76. SUNFELD, Carlos Ari. In **Direito Administrativo Ordenador**. Malheiros. 1. ed. 2. tiragem, p.67-69.
77. ASOREÌ, Rubén. **Protección Constitucional de Los Contribuintes**, In prólogo da obra. ed. Marcial Pons, 2000. p. 20-23.
78. VIRGA, Pietro. **Diritto Costituzionale**, seconda edizione. Palermo: G. Mori & Figli, 1952.
79. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
80. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. In **Processo Administrativo Fiscal**. v. 2. São Paulo: Dialética. p. 85-86.
81. MOREIRA, M. Z. **Processo Tributário** – Administrativo e Judicial. James Marins e Gláucia Vieira Marins (coord.). Curitiba: Juruá. 2005, p. 97.
82. Citação da obra de MOREIRA, M.; CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 67.
83. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 209.
84. Citação da obra de PAOLA, Leonardo de; SANCHES, J. L. Saldanha. **O ônus da Prova no Processo Fiscal**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1987. p. 130.
85. Citação de PAOLA, Leonardo de; ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento jurídico**. 6. ed. Lisboa: Gulbenkian, 1988. p. 104.
86. Citação de PAOLA, Leonardo de; TESAURO, Francesco. L'oneri della prova nel processo tributario. **Rivista de Diritto Finanziario e Scienza della Finanze**, a. 45, n.1, p. 77, mar. 1986b.
87. Citação de PAOLA, Leonardo de; SANCHES, J.L. Saldanha. Ob. Cit. p. 129.

88. SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. RT, n.31, a. 8, p. 99, mar./abr. 2000.
89. ALTERINI, Atílio Aníbal. **La Inseguridad Jurídica**. Buenos Aires: Abeldo- Perrot, 1993. p.15-17.
90. ALTERINI, Atílio Aníbal. **La Inseguridad Jurídica**. Buenos Aires: Abeldo-Perrot, 1998. p. 19.
91. MONTEIRO, S. **Dos crimes fazendários**. Tomo I, São Paulo: Hemus, 1998. p. 104.
92. GOMES DE MATTOS, Mauro Roberto. In site jurídico www.jusnavigandi.com.br, 2005.
93. GERAIGE NETO, Zaiden. O Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional. Art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, São Paulo: **RT**, 2003. p. 58.
94. HECK, Luís Afonso. **O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais**. Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã. Porto Alegre:Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995. p. 183.
95. STJ, Rel. Min. José Delgado, REsp 531349/RS, 1ª T., DJ de 9.08.04, p. 174.
96. STJ, Rel. Min. Luiz Fux, RESP 575280/SP, 1ª T., DJ de 25.10.2004, p. 228.
97. MACHADO, Hugo de Brito. **Importância do Direito Constitucional Tributário**. In www.jusnavigandi.com.br.

Referência bibliográfica (de